

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

| | |
|--|-----|
| Wstęp | 9 |
| Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych..... | 11 |
| Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych..... | 20 |
| Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ... | 28 |
| Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych | 41 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń | 50 |
| Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych..... | 61 |
| Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie..... | 70 |
| Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego | 84 |
| Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego..... | 97 |
| Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka | 106 |
| Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści | 119 |
| Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia..... | 130 |
| Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej..... | 139 |
| Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników | 150 |
| Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem..... | 160 |
| Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej | 172 |
| Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa | 181 |
| Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem..... | 193 |
| Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych | 202 |

| | |
|--|-----|
| Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i> | 213 |
| Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych | 222 |
| Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy | 231 |
| Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ? | 249 |
| Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego | 258 |
| Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów | 275 |
| Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna” | 287 |
| Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach | 297 |
| Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów | 307 |
| Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce | 316 |
| Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze | 329 |

Summaries

| | |
|---|----|
| Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions | 11 |
| Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities | 20 |
| Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra | 28 |
| Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms | 41 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company | 50 |
| Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services | 61 |
| Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw | 70 |

| | |
|--|-----|
| Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations | 84 |
| Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities | 97 |
| Anna Glińska: Enterprise performance management under risk | 106 |
| Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents..... | 119 |
| Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues | 130 |
| Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control | 139 |
| Ilona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard..... | 150 |
| Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital | 160 |
| Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage | 172 |
| Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise | 181 |
| Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management | 193 |
| Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services | 202 |
| Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting | 213 |
| Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies..... | 222 |
| Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories..... | 231 |
| Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard? | 249 |
| Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant..... | 258 |
| Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting..... | 275 |
| Marta Nowak: Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term..... | 287 |
| Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals | 297 |
| Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting | 307 |
| Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland..... | 316 |
| Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies..... | 328 |

Joanna Dynowska

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

e-mail: joannan@uwm.edu.pl

**OBLIGATORYJNE I NIEOBLIGATORYJNE
ELEMENTY POLITYKI RACHUNKOWOŚCI
W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**
**COMPULSORY AND NON-COMPULSORY ELEMENTS
OF ACCOUNTING POLICY IN LOCAL GOVERNMENT
ENTITIES**

DOI: 10.15611/pn.2015.389.09

Streszczenie: Celem artykułu było przedstawienie elementów, jakie powinna zawierać właściwie skonstruowana polityka rachunkowości, ze szczególnym uwzględnieniem jednostek sektora publicznego. Wśród nich przedstawiono m.in. metody wyceny aktywów i pasywów, sposób obliczenia wyniku finansowego, zakładowy plan kont, instrukcję inwentaryzacji. Poprawne skonstruowanie polityki rachunkowości w jednostkach sektora publicznego wymaga nie tylko dobrej znajomości legislacyjnej, ale również specyfiki funkcjonowania tego sektora. Prawidłowo opracowana polityka rachunkowości musi być w zgodzie z ustawowymi zasadami rachunkowości w przypadku elementów obligatoryjnych, natomiast wybór elementów nieobligatoryjnych powinien dostarczać niezbędnych informacji dla potrzeb zarządzania i kierowania danym podmiotem.

Słowa kluczowe: polityka rachunkowości, zasady rachunkowości, jednostki sektora publicznego.

Summary: The aim of this paper was to describe the accounting principles (elements) that should be included in an effective accounting policy, taking into account especially entities in the public sector. Among the elements discussed were: the methods of valuation of assets and liabilities, the method of calculating of financial results, a chart of accounts and inventory instructions. The construction of an effective accounting policy for the public sector requires good knowledge of not only the legislative process, but also the needs of the specific sector involved. In the case of mandatory accounting elements, a properly designed accounting policy must be in accordance with statutory accounting principles, whereas the selection of non-compulsory elements should enhance the accounting system and capture information necessary for management and control of the entity.

Keywords: accounting policy, accounting rules, public sector entities.

1. Wstęp

Od połowy XX wieku, na skutek postępujących procesów globalizacji, coraz częściej dąży się do ujednoczenia zasad rachunkowości na skalę międzynarodową. Zaletą takiego rozwiązania byłoby obniżenie ryzyka prowadzenia działalności na skalę globalną, a także zwiększenie wiarygodności i porównywalności informacji finansowej. Jednak dużym błędem byłoby odrzucenie dotychczasowego dorobku różnych krajów w dziedzinie rachunkowości i przyjęcie np. praktyk angloamerykańskich za najefektywniejsze w skali światowej. Tymczasem zasady postępowania przyjęte przez niektóre kraje mogą być bardziej lub równie wydajne.

W Polsce głównym aktem prawnym regulującym prowadzenie rachunkowości w podmiocie gospodarczym jest Ustawa z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości. Każda jednostka prowadząca działalność gospodarczą na terenie Polski jest zobligowana do prowadzenia dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości. Ustawa o rachunkowości tylko częściowo reguluje zakres przyjętej polityki. W dużej mierze przyjęte normy i procedury rachunkowości muszą być dostosowane do indywidualnych warunków danej jednostki. Przyjęta polityka rachunkowości ma zapewnić wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Informacje zawarte w polityce rachunkowości powinny odzwierciedlać rzeczywisty system prowadzenia księgowości i obiegu dokumentacji w jednostce.

Głównym celem artykułu było przedstawienie elementów, jakie powinna zawierać poprawnie skonstruowana polityka rachunkowości ze szczególnym uwzględnieniem jednostek sektora publicznego. Z realizacją celu głównego wiązało się omówienie istoty i znaczenia dokumentacji polityki rachunkowości oraz przedstawienie zasad rachunkowości z podziałem na część obligatoryjną i część nieobligatoryjną. Do realizacji celu wykorzystano krytykę literatury przedmiotu z zakresu rachunkowości. Wnioskowanie przeprowadzono metodą dedukcji.

2. Istota i znaczenie polityki rachunkowości

Przez pojęcie polityki rachunkowości rozumiemy „konkretne prawidła, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez daną jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych” [Takáts 2009, s. 8]. Utworzenie polityki rachunkowości obejmuje następujące etapy:

- zebranie podstawowych informacji o jednostce;
- sporządzenie części obligatoryjnej polityki rachunkowości;
- sporządzenie elementów nieobligatoryjnych dokumentacji;
- opracowanie zasad, częstotliwości aktualizacji i weryfikacji dokumentacji;
- zatwierdzenie przez kierownika jednostki dokumentacji opisującej politykę rachunkowości [Rypińska 2007, s. 4].

Ustawa o rachunkowości zastrzega, aby przyjęta polityka rachunkowości odzwierciedlała rzetelny i prawdziwy obraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Zarówno Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości, jak i ustawa o rachunkowości nie dopuszczają, aby była ona przedmiotem manipulacji. Wymaga to od osób zajmujących się rachunkowością przeciwstawiania się praktykom, które polegałyby na dokonywaniu wyborów rozwiązań dozwolonych prawem bilansowym, ale podejmowanych z innych pobudek niż wyłącznie dążenie do rzetelnej prezentacji dokonania jednostki i jego przyszłego potencjału gospodarczego. Przeciwnie postępowanie naruszyłoby wiarygodność sporządzanych sprawozdań finansowych [Karmańska, Grabowski 2009, s. 19].

Polityka rachunkowości powinna być przedstawiona w formie pisemnej i aktualizowana na bieżąco w stosunku do zmian prawnych czy zmian w funkcjonowaniu jednostki. Wszelkie zmiany i ich przyczyny powinny być również ujawnione w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Ważne jest, aby zasady polityki rachunkowości były stosowane w sposób ciągły. Dokonując zmian w polityce rachunkowości, należy określić liczbowo wpływ zmiany na wynik finansowy i zapewnić możliwość porównywania sprawozdań finansowych z rokiem poprzednim [Gawrońska 2010, s. 11].

Do najczęstszych błędów popełnianych przy tworzeniu polityki rachunkowości należą m.in.:

- dobranie niewłaściwych zasad do wielkości i charakteru jednostki;
- brak odzwierciedlenia przyjęcia nowych rozwiązań w obowiązującej polityce rachunkowości;
- zbyt częste aktualizowanie zasad rachunkowości;
- nieprecyzyjne opisywanie zasad rachunkowości;
- brak opisu systemu ochrony danych i dokumentacji z nim związanej;
- niekompletność dokumentacji;
- brak opisu zdarzeń gospodarczych typowych dla jednostki [Pokojska 2006, s. 17].

Wyeliminowanie tych błędów pozwoli na zbudowanie spójnej polityki rachunkowości niezbędnej dla prawidłowego rejestrowania procesów gospodarczych.

3. Elementy obligatoryjnej polityki rachunkowości

Na podstawie ustawy o rachunkowości politykę rachunkowości można podzielić na część obligatoryjną i nieobligatoryjną. Pierwsza część obejmuje:

- określenie roku obrotowego;
- wybór metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych (zakładowy plan kont, wykaz ksiąg rachunkowych, opis systemu przetwarzania danych);
- opisanie systemu ochrony danych i ich zbiorów.

W przypadku jednostek sektora finansów publicznych rok obrotowy jest równoznaczny z rokiem budżetowym i trwa od 1 stycznia do 31 grudnia. Każdy rok tworzy 12 okresów sprawozdawczych, za które jednostki sporządzają sprawozdania budżetów.

Przy wyznaczaniu okresów, za które sporządzane mają być sprawozdania łączne lub bilans skonsolidowany, należy wskazać okresy sprawozdawcze dla poszczególnych jednostek podległych danej jednostce sektora finansów publicznych. Jednostka samorządu terytorialnego zobowiązana jest do sporządzania:

- bilansu z wykonania budżetu;
- łącznego bilansu zawierającego dane zawarte w bilansie samorządowych zakładów budżetowych i samorządowych jednostek budżetowych;
- łącznego rachunku zysków i strat;
- skonsolidowanego zestawienia zmian w funduszu;
- całościowego bilansu jednostki samorządu terytorialnego [Walentyłowicz 2011, s. 135].

Wymienione sprawozdania dostarczają podstawowej informacji o poziomie pozyskiwanych dochodów i dokonywanych wydatków, dlatego tak istotne jest, aby w polityce rachunkowości zawarte były rodzaje tych sprawozdań oraz terminy ich sporządzania.

W polityce rachunkowości powinny być zawarte również metody wyceny aktywów i pasywów. Niektóre z nich są rygorystycznie narzucone przez prawo, w innych ustawy pozostawiają jednostkom pewien wybór. Zgodnie z rozdz. 4 UoR w aspekcie wyceny aktywów i pasywów jednostka ma wybór jedynie w zakresie:

- wyceny materiałów i towarów oraz innych elementów rzeczowych aktywów obrotowych,
- metod uzgadniania wielkości rozchodu rzeczowych składników aktywów jednokowych, dla których istnieją różne ceny nabycia,
- zasad amortyzowania środków trwałych dla celów bilansowych oraz uznawania aktywów majątkowych za środki trwałe [Ustawa z 29 września 1994].

Ważnym elementem polityki rachunkowości jest przyjęcie określonej metody ustalania wyniku finansowego. W przypadku jednostki budżetowej wynik finansowy wyznacza się za pomocą metody porównawczej. Polega ona na wyliczeniu całości osiągniętych przez jednostkę dochodów i wydatków, a następnie obliczeniu różnicy pomiędzy nimi.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości należy dokonać wyceny majątku przynajmniej raz w roku na dzień bilansowy. Wartość wyceny powinna zostać pomniejszona o odpisy amortyzacyjne i umorzenie. Zarówno ustawa, jak i rozporządzenia dotyczące rachunkowości nie narzucają wielkości stawek amortyzacyjnych oraz okresów, w jakich powinny one być naliczone, pozostawiając kierownictwu wybór metody amortyzacji, która najlepiej odzwierciedla zużycie danego środka. Wysokość stawek i metody amortyzacji narzucają natomiast ustawy o podatku docho-

dowym od osób fizycznych i prawnych w celu naliczenia właściwego podatku do budżetu państwa.

Kolejnym elementem polityki rachunkowości jest zakładowy plan kont stosowany w jednostce. Zgodnie z artykułem 10 ust. 1 pkt 3a ustawy o rachunkowości powinien on ustalać:

- wykaz kont księgi głównej;
- przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń;
- zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązań z kontami księgi głównej [Ustawa z 29 września 1994].

Zakładowy plan kont ma zapewniać prowadzenie ksiąg zgodnie z UoR i innymi przepisami, a także specyfiką funkcjonowania danej jednostki. Ważne jest również, aby przez odpowiednie rozbudowanie ułatwiał on terminowe sporządzanie sprawozdań finansowych i budżetowych oraz umożliwiał uzyskanie informacji potrzebnych do zarządzania jednostką [Kiziukiewicz (red.) 2014]. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego podstawą tworzenia zakładowego planu kont jest rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 roku dotyczące zasad rachunkowości oraz planów kont. Załącznik nr 2 do niniejszego rozporządzenia zawiera wykaz kont, jakie powinny wykorzystywać określone jednostki samorządu terytorialnego. W polityce rachunkowości niezbędne jest zawarcie treści ekonomicznej kont i podstawowych zasad ich korespondencji. W załączniku do wspomnianego rozporządzenia każde z wymienionych kont zostało szczegółowo opisane w celu wyjaśnienia zasad funkcjonowania i użyteczności każdego konta.

Tabela 1. Plan kont bilansowych dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego

| Numer konta | Nazwa konta | Numer konta | Nazwa konta |
|-------------|---|-------------|---------------------------------|
| 133 | Rachunek budżetu | 260 | Zobowiązania finansowe |
| 134 | Kredyty bankowe | 290 | Odpisy aktualizujące należności |
| 135 | Rachunki środków na niewygasające wydatki | 901 | Dochody budżetu |
| | | 902 | Wydatki budżetu |
| 140 | Inne środki pieniężne | 903 | Niewykonane wydatki |
| 222 | Rozliczenie dochodów budżetowych | 904 | Niewygasające wydatki |
| 223 | Rozliczenie wydatków budżetowych | 909 | Rozliczenia międzyokresowe |
| 224 | Rozrachunki budżetu | 960 | Skumulowane wyniki budżetu |
| 225 | Rozliczenie niewygasających wydatków | 961 | Wynik wykonania budżetu |
| 240 | Pozostałe rachunki | 962 | Wynik na pozostałych operacjach |
| 250 | Należności finansowe | 968 | Prywatyzacja |

Źródło: opracowanie własne na podstawie Załącznika nr 2 Rozporządzenia z 5 lipca 2010 r.

Do ewidencji kont księgi głównej powinno prowadzić się ewidencję analityczną i szczegółową. Przy tworzeniu kont analitycznych należy pamiętać, że muszą one

być szczegółowo opisane w zasadach rachunkowości i poddawane weryfikacji co najmniej dwa razy w roku.

Wymagane jest, aby przyjęta dokumentacja zasad rachunkowości zawierała wykaz ksiąg rachunkowych. W przypadku, gdy księgowość prowadzona jest przy użyciu systemu komputerowego, należy określić wykaz zbiorów na nośnikach danych z określeniem ich powiązań i funkcji w prowadzeniu całej księgi rachunkowej oraz zadbać o skuteczny system zabezpieczania danych. System ochrony danych powinien być uwzględniony w przyjętej polityce rachunkowości. Należy również ująć zasady, na jakich udostępnia się i przechowuje zbiory danych.

Szczegółowo opisane w przyjętej polityce rachunkowości powinny być również systemy informatyczne. Z uwagi na to, że instrukcje do systemów informatycznych zawierają zazwyczaj wystarczające informacje wymagane przez ustawę o rachunkowości, księgowi często pomijają je w polityce rachunkowości, podczas gdy instrukcje należy traktować jako uzupełnienie do danych, które powinny być w niej zawarte.

4. Elementy nieobligatoryjnej polityki rachunkowości

Nieobligatoryjna część polityki rachunkowości nie jest do końca uregulowana przez system prawny. Jednostki powinny dostosować przyjęte zasady do warunków, w jakich funkcjonują. Na część nieobligatoryjną składają się:

- instrukcja obiegu i kontroli dokumentów;
- instrukcja inwentaryzacyjna;
- instrukcja kasowa.

Przez obieg dokumentów rozumiemy drogę, jaką przemierza dokument, od chwili sporządzenia lub dostarczenia do jednostki aż do momentu zaksięgowania. Istotne jest, aby proces ten trwał jak najkrócej [Drażkiewicz, Gras 2007, s. 56]. Instrukcja kontroli i obiegu dokumentów jest zbiorem przyjętych zasad obiegu każdego rodzaju dokumentu lub dowodu księgowego, jaki wpływa lub powstaje na terenie danej jednostki. Instrukcja ta może mieć formę:

- opisową – polegającą na opisanii całego systemu obiegu dokumentów finansowo-księgowych;
- tabelaryczną – polegającą na opracowaniu tablic przepływu dowodów księgowych, przy użyciu symboli, znaków umownych i skrótów nazw;
- opisu graficznego, w którym dowody księgowe, czynności, ogniwa i kanały ich przepływu są oznakowane za pomocą znaków graficznych, a następnie przedstawione jako całość lub oddzielnie dla każdego obiegu pojedynczego dokumentu;
- kartotekową – wykorzystującą dowolną liczbę kart stanowiących całość systemu obiegu dokumentów księgowych [Olejnik 2008, s. 47].

Od sprawnego obiegu dokumentów zależy poprawność prowadzenia ksiąg rachunkowych, dlatego instrukcja obiegu dokumentów powinna być aktualizowana

na bieżąco i zawierać informacje dotyczące rodzajów dowodów księgowych wykorzystywanych w jednostce, dostosowanych do odpowiednich zarządzeń.

Dodatkowo instrukcja obiegu dokumentów obejmuje:

- stanowiska uprawnione do przyjmowania, sporządzania oraz podpisywania dokumentów księgowych, kontrolowania oraz wydawania druków ścisłego zarchiwowania;
- zasady wystawiania i kontroli dokumentów;
- zasady przechowywania dokumentów [Mazur-Jelonek 2009, s. 5].

Obieg dokumentów może być prowadzony systemem kancelaryjnym lub komputerowym. W pierwszym systemie wykorzystuje się dokumenty papierowe. Może on być prowadzony w sposób dziennikowy, który polega na chronologicznym rejestrowaniu każdego dokumentu wpływającego do jednostki, lub bezdziennikowy, w którym rejestruje się konkretne sprawy, jakich dotyczą dokumenty [Szafarz 2009, s. 14].

W ostatnich czasach coraz częściej wdrażane są nowoczesne systemy komputerowe, usprawniające system obiegu dokumentów. Systemy te wykorzystują dokumenty elektroniczne. Ich zaletą jest możliwość śledzenia sposobu załatwiania spraw, kontroli terminów realizacji przy użyciu systemu powiadomień i przypomnień, a także sprawdzenia, na jakim etapie znajduje się sprawa. System ten przyspiesza również tworzenie dokumentów przez wykorzystanie gotowych szablonów [Kozyra 2006, s. 4].

Kolejnym elementem nieobligatoryjnej polityki rachunkowości jest kontrola dokumentów księgowych mająca na celu rozpoznanie i usunięcie błędów i nieprawidłowości. Dowody księgowe podlegają kontroli merytorycznej (weryfikującej zgodność dokumentów z rzeczywistością), formalnej (sprawdzającej, czy dokument posiada wszystkie wymagane cechy, pieczęcie i podpisy) i rachunkowej (weryfikującej błędy obliczeniowe i rachunkowe). W celu ułatwienia organom kontrolującym odnajdywania dowodów księgowych powinny one być numerowane chronologicznie, zaś zasady numeracji każdego dowodu powinny być zawarte w przyjętej polityce rachunkowości.

Kolejnym elementem polityki rachunkowości jest dokumentacja inwentaryzacji. Ustawa o rachunkowości nie reguluje zasad przeprowadzania inwentaryzacji. W każdej jednostce tworzone są przepisy wewnętrzne zwane instrukcją inwentaryzacyjną. Dostarczają one informacji o sposobie organizacji i dokumentacji inwentaryzacji, a także podziale kompetencji pomiędzy uczestników inwentaryzacji. W jednostkach finansów publicznych kierownik jednostki decyduje, jaką metodą inwentaryzowane będą grunty, budynki i budowle.

Odrębnym elementem nieobligatoryjnej polityki rachunkowości jest instrukcja kasowa jednostki. Reguluje ona gospodarowanie wartościami pieniężnymi jednostki. Głównym zadaniem instrukcji kasowej jest określenie trybu i zasad dokonywania operacji pieniężnych w jednostce [Murek 2011, s. 5].

Przy opracowywaniu instrukcji kasowej powinno się:

1. W przypadku korzystania z wzorów instrukcji lub gotowych opracowań dostosować je do warunków funkcjonowania danej jednostki.
2. Tworząc nieobligatoryjną część, dopilnować, aby dany proces nie był opisany jednocześnie w dwóch instrukcjach, które obejmują podobne aspekty funkcjonowania jednostki [Rypińska 2007, s. 4].

5. Zakończenie

Polityka rachunkowości determinuje sposób ujmowania zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych. Zasady rachunkowości stanowią istotny dokument definiujący najważniejsze reguły i rozwiązania wykorzystywane przy prowadzeniu rachunkowości. W jednostkach sektora finansów publicznych prowadzenie polityki rachunkowości jest dodatkowo trudne ze względu na dostosowanie przyjętych zasad do ogólnych zasad prawa bilansowego i szczególnych zasad do różnorodnej działalności tego sektora.

Poprawne skonstruowanie polityki rachunkowości w jednostkach sektora publicznego, w tym samorządu terytorialnego, wymaga zatem dobrej znajomości legislacyjnej i funkcjonowania tego sektora. Od prawidłowości skonstruowania ewidencji rachunkowej zależy bowiem szybkość pozyskiwania informacji dla organów zewnętrznych i wewnętrznych jednostki. Ważne jest, aby polityka rachunkowości zapewniała dostarczanie niezbędnych informacji dla potrzeb zarządzania i kierowania danym podmiotem.

Nie wszystkie elementy polityki rachunkowości są narzucone przez prawo. W niektórych z tych aspektów jednostka ma swobodę działania. Wszystkie kwestie nieujęte w prawie muszą być ujęte w polityce rachunkowości podmiotu.

Prawidłowo opracowana polityka rachunkowości musi być w zgodzie z ustawowymi zasadami rachunkowości w kwestii elementów obligatoryjnych, natomiast w przypadku elementów nieobligatoryjnych, gdzie istnieje możliwość wyboru, powinno się wybierać te narzędzia, które najlepiej odzwierciedlają obraz jednostki gospodarczej.

Literatura

- Drażkiewicz M., Gras I., 2007, *Wykaz komórek i stanowisk pracy uczestniczących w obiegu dowodów księgowych*, Poradnik Rachunkowości Budżetowej, nr 6.
- Gawrońska J., 2010, *Czym należy się kierować przy ustalaniu zasad (polityki) rachunkowości?*, Biuletyn Rachunkowości, nr 15.
- Karmańska A., Grabowski R., 2009, *Czy politykę rachunkowości można manipulować?*, Serwis Finansowo-Księgowy (F-K), nr 2.

- Kizikiewicz T. (red.), 2014, *Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych i instytucji finansowych*, PWE, Warszawa.
- Kozyra G., 2006, *Informatyka na usługach urzędu*, Gazeta Prawna, nr 28.
- Mazur-Jelonek A., 2009, *Obieg dokumentów księgowych w firmie*, Poradnik Gazety Prawnej, nr 47.
- Murek M., 2011, *Wszystko o dowodach księgowych*, Poradnik Gazety Prawnej, nr 19.
- Olejniki B., 2008, *Instrukcje obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych – przykłady*, Poradnik Rachunkowości Budżetowej, nr 12.
- Pokojska A., 2006, *Jakie błędy popełnia się przy tworzeniu polityki rachunkowości*, Gazeta Prawna, nr 196.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5.07.2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 128, poz. 861).
- Rypińska M., 2007, *Polityka rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych*, Poradnik Rachunkowości Budżetowej, nr 3.
- Szafarz M., 2009, *Obieg dokumentów – jak uniknąć błędów?*, Sekretariat, nr 1.
- Takats G., 2009, *Jak ustalić i kiedy zmienić politykę rachunkowości?*, Biuletyn Rachunkowości, nr 1.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2013, poz. 330).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2013, poz. 885).
- Walentyłowicz P., 2011, *Zasady (polityka) rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych – metody opracowania*, Poradnik Rachunkowości Budżetowej, nr 3.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., 2013, *Rachunkowość budżetowa*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa.